

## ANOTAÇÕES AO CRIME DE NÃO-RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Ney de Barros Bello Filho<sup>(\*)</sup>

— Introdução. 1 — A constitucionalidade da tipificação. 2 — Natureza jurídica do crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias arrecadadas dos segurados ou do público. 2.1 — Crime omissivo próprio, misto e de mera conduta. 2.2 — Contribuição devida: elemento constitutivo do tipo. 2.3 — Aspecto temporal da norma tipificadora. 3 — Inexigibilidade de conduta diversa. 4 — Extinção da punibilidade em razão do pagamento do tributo. 5 — Extinção da punibilidade pelo parcelamento do débito. Conclusões. Bibliografia.

### Introdução

Gunther Teubner<sup>1</sup>, advogando a tese do sistema jurídico fechado em si mesmo, verbera que todas as soluções para questões legais devem ser encontradas no interior do próprio sistema normativo.

Citando antiga parábola do Talmude da Babilônia<sup>2</sup>, o autor proclama a supremacia do sistema jurídico, que não se deixa orientar por forças estranhas ao ordenamento nem admite ingerências que não digam respeito ao próprio sistema em si.

O autor tedesco, que segue a trilha lavrada por Niclas Luhmann<sup>3</sup>, entende que não existe Direito fora do Direito positivado e estruturado, razão pela qual a relação do sistema jurídico com o sistema social não gera sequer vetores de fluxo e refluxo.

Em passagem do seu *Direito como Sistema Autopoietico*<sup>4</sup>, Teubner chega a afirmar que a ciência jurídica é produto do homem, mas, antes de tudo, é produto de si própria. Na verdade, um sistema circular que busca em si mesmo a sua referência, sendo, portanto, um sistema auto-referenciado.

(\*) Juiz Federal Substituto no Maranhão e Professor da UFMA.

Para *Niclas Lhuman* e seus adeptos, como *Teubner*, não há processos de *inputs* ou *outputs* a revigorar o processo de interpretação e aplicação da ciência jurídica. Mais exaltados defensores da teoria vincada por ambos enxergam, até, uma desconstituição da ciência do Direito se for negado o fato de ser o sistema jurídico um sistema autopoietico.

Não creio que assim possamos responder aos desafios que são impostos aos intérpretes e aplicadores do Direito nos dias atuais.

Cada vez mais, a diversidade de relações juridicizadas exige do intérprete/aplicador uma incursão no seio da sociedade para encontrar o sentido de cada norma jurídica.

*Karl Larenz*<sup>5</sup>, em sua *La Filosofia Contemporánea del Derecho y Del Estado*, compreende a necessidade desta íntima co-relação.

Em sua obra, *Larenz* afirma o real papel de um diploma legislativo que é concebido não como integrante de um sistema válido em si mesmo, mas reflexo de uma vontade geral e concreta de toda uma nação.

Para *Larenz*, é o “espírito do povo” ou *volksgeist* que concretamente norteia o legislador, e esta aspiração popular é que deve ser compreendida pelo aplicador quando da interpretação de sistemas normativos.

Ao revés de *Teubner*, *Larenz* concebe o sistema jurídico como um sistema logicamente aberto, sujeito a ingerências de outros segmentos, sujeito a *inputs* e *outputs*.

Não se contra-argunte que a aplicação das idéias de *Karl Larenz* sempre será responsável por Estados ditatoriais como o surgido na Alemanha nazista.

A usurpação das idéias do autor pelo Estado Nacional Germânico não serve como argumento ao debate científico.

Observe, sob a ótica de *Larenz*, que é possível encontrar soluções para a exegese de diplomas legislativos que juridicizam relações sociais dantes desconhecidas, ou despreocupantes para o sistema jurídico.

Dentre as relações jurídicas outrora de pouca importância, destaco aquelas nascidas da tipificação da omissão no recolhimento de contribuições sociais recolhidas dos segurados ou do público, e não repassadas aos cofres da autarquia previdenciária.

Dantes mero inadimplemento, este não-repasse de contribuições arrecadadas mereceu do legislador atenção especial, ao ponto de tornar-se fato típico previsto no art. 86 da Lei n. 3.807, de 26 de agosto de 1960.

Após sucessivas alterações de diplomas legais, o ilícito em comento foi tipificado pelo art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91.

O que antes era mero ilícito civil e tributário, agora é crime, apenado com reclusão de dois a seis anos, prevista no art. 5º da Lei n. 7.492, de 16 de junho de 1986.

Para exata compreensão do ilícito em tela, é necessário que o aplicador da lei perceba os fluxos e refluxos que permeiam a relação entre a realidade social que criou a norma e o objeto da construção legislativa.

É obrigatória a compreensão da realidade social que causou inserção no ordenamento jurídico pátrio da tipificação penal previdenciária. É preciso, também, compreender qual o "espírito social" inerente ao comando normativo.

É, ainda, necessário que se saiba qual é, na verdade, o escopo da norma que prevê o crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas, e descobrir se se trata de norma eminentemente tributária, que se apropria de um instituto penal apenas para compelir o substituto tributário a repassar os valores devidos pelos contribuintes, ou se, ao revés, trata-se de uma norma eminentemente penal que criminaliza uma conduta que, já de algum tempo, vem sendo rejeitada pelo corpo social.

O Direito Penal/Tributário já de há muito reclama autonomia! Sem considerações mais profundas sobre o assunto, é preciso compreender que a autonomia, por simples nomenclatura, de nada presta ao avanço da ciência jurídica.

Precisamente este hodierno ramo da ciência do Direito sempre irá imprescindir de oxigenação oriunda de outros ramos da ciência jurídica, mormente daqueles dois que lhe emprestam o nome.

Será sempre de imensa valia a utilização de elementos tomados de empréstimo de outras ciências sociais, como a Administração Financeira e a Contabilidade.

Com clareza meridiana, Mizabel Derzi<sup>6</sup> elucida que "a compreensão do injusto penal depende da compreensão do injusto tributário". Com idêntica preocupação, Geraldo Ataliba<sup>7</sup> afirma que estamos diante de uma norma penal que tipifica conduta também regulada pela norma tributária. Ambos observam que a norma penal vai incidir não sobre simples fatos, mas sobre fatos já disciplinados por outro ramo do Direito.

A preocupação e as colocações dos insígnies mestres, entretanto, devem ser analisadas *cum granum salis*.

O Direito Penal utiliza-se de institutos de natureza tributária quando criminaliza situações específicas como no caso do não-recolhimento de contribuições previdenciárias.

Essa utilização, entretanto, não tem o condão de causar uma derrocada dos institutos de natureza penal, fazendo exsurgir postulados válidos apenas para crimes de natureza tributária.

O fato de se estar utilizando princípios de Direito Tributário não desnatura a característica de normas penais que estas leis possuem. Não existe um ramo autônomo do Direito com postulados próprios bastantes em si sós.

A discussão acerca da existência de um Direito Penal/Tributário ou Tributário/Penal somente não se reveste de puro academicismo, se for considerado que a

prevalência de um ou outro subsistema de princípios representará a aplicação mais contundente de mecanismos próprios de interpretação tributária ou criminal.

O Direito Penal é eminentemente nuclear, não se prestando à disciplina de fatos irrelevantes. Por esta razão, o alicerce utilizado na mecânica da interpretação da norma deve ser eminentemente o penalístico.

A freqüente utilização de princípios tributários, afastando tópicos de interpretação criminal, terminaria por agredir toda a autonomia e estruturação particular do Direito Penal. Haveria sério risco das conseqüências relevantíssimas do descumprimento da norma penal serem levadas a fatos penalmente irrelevantes. Como também o de serem deixados *a latere*, na análise dos crimes tributários, princípios próprios do Direito Criminal.

É preciso compreender que há elementos de natureza tributária que precisam ser observados, mas sem desconsiderar a real natureza penal destas ditas normas.

A norma do art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91, é norma penal, e a sua interpretação deve ser norteada por princípios criminais, ainda que a utilização de conceitos e institutos tributários seja de importância vital.

A razão de ser da norma questionada não é tornar-se mais um meio de pressão sobre o devedor para a satisfação do crédito tributário do Estado. O seu objetivo é punir criminalmente o infrator que se omite de forma reprovável.

Como norma criminal que é, o art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91, prevê um ilícito penal e, como tal, deve ser interpretado, não dando azo à sua caracterização como mero instrumento de recolhimento tributário. E não poderia ser diferente, pois a norma de natureza penal não possui o mesmo escopo da norma de natureza tributária!

A lei que rege relação obrigacional de caráter publicista, envolvendo o contribuinte e o Estado, em derredor de um instituto denominado tributo, não possui o mesmo objetivo de um comando jurídico penal. O objetivo do sistema jurídico é proteger valores que estejam cristalizados na sociedade. Dentre esse conjunto de normas que criam um sistema, as normas penais ocupam lugar de destaque como protetoras de valores nucleares.<sup>8</sup> Apenas quando outras normas jurídicas não forem suficientes para disciplinar e proteger determinado valor é que cabe ao Direito Penal tomar aquele objeto — bem jurídico — e tutelá-lo, prevenindo punição para condutas afrontosas.

Não cabe, portanto, ao Direito Penal ater-se a condutas que não possuem um potencial agressor relevante a bens jurídicos igualmente importantes.

Na conduta de não repassar aos cofres da Previdência Social os valores descontados dos segurados ou do público, há uma agressão a patrimônio relevante — o do Instituto de Previdência — e há todo um ambiente de rejeição social à sonegação fiscal.

Há, portanto, justificativa social para a tipificação criminal da conduta omissiva.

A tipificação da omissão no recolhimento de contribuições sociais descontadas está arrimada e justificada na rejeição social à conduta daquele que não recolhe contribuições sociais devidas à Previdência Social, deixando à míngua outros tantos contribuintes e beneficiários que recolheram tributos, cumprindo a lei, e não possuem uma Previdência Social digna e competente.

Na falência do sistema previdenciário por carência de recursos encontram-se a razão da norma, e a matriz da rejeição social ao crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas.

Com *Larenz*, vejo na feitura das normas que criminalizam condutas afetas à área tributária, a cristalização de uma aspiração nacional.

É precisamente a intenção social que foi percebida no processo legislativo, findando por criminalizar conduta tida como atípica até o advento da Lei n. 3.807/60.

O não-recolhimento de tributos aos cofres públicos deixou de ser considerado mero inadimplemento fiscal, passando à esfera de conduta criminalizada, devido a um elemento subjetivo que pode e deve ser percebido pelo intérprete e aplicador da lei.

O surgimento das normas que introduzem tipicidade do não-recolhimento de tributos aos cofres públicos — Leis ns. 8.137/90 e 8.212/91 — está localizado em um contexto de necessário aumento da arrecadação pública e marginalização da conduta de não recolher impostos ou contribuições sociais.

É certo que esta marginalização já existia ao tempo da Lei n. 3.807/60, mas, hodiernamente, ela é bem mais intensa.

Não tem razão, após os acontecimentos das últimas décadas, *Ives Gandra Martins*<sup>9</sup> ao continuar a sustentar que normas tributárias e penais/tributárias são normas que não insculpem condutas rejeitadas socialmente.<sup>10</sup>

Há muito se foi a época em que o não-recolhimento de tributo era ato que não causava repulsa por parte da sociedade, que não acarretava qualquer reprovação social.

Esta mutação é absolutamente normal, pois reflete modificação no pensamento humano tão próprio da evolução do Direito.

No passado, as importações sem o recolhimento de tributos e o descaminho eram condutas imensamente reprovadas, o que já não se observa nos dias de hoje.

Em razão da crescente abertura do país ao livre comércio com o exterior, e diminuição de barreiras alfandegárias e tributos aduaneiros, a sociedade não percebe equívoco moral ou desvio de conduta, no fato de o indivíduo comprar mercadorias importadas sem notas fiscais ou trazer, de países estrangeiros, mercadorias sem a declaração alfandegária devida, deixando de recolher os tributos devidos ao Estado.

Em sentido oposto, caminha a sonegação fiscal e o não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas do contribuinte originário.

Os recursos que deveriam gerar uma atuação estatal de maior intensidade são desviados da Fazenda Pública em prol de uns poucos empresários.

A Previdência Social vem convivendo com uma situação calamitosa, enquanto os recursos do INSS são desviados por poucos que sempre apostam na morosidade da cobrança judicial de seus débitos.

Soma-se a esses argumentos, a íntima convicção popular de que quem paga tributo corretamente é, apenas, o assalariado.

Esta é a realidade brasileira que foi percebida pelo legislador ao instituir norma penal por intermédio da Lei n. 8.212/91, em seu art. 95, *d*. A sonegação fiscal não é mais aceita como fato socialmente correto e moralmente lícito. Isto foi bem percebido pelo legislador ao criminalizar e prever maior punição a tais condutas, por intermédio das Leis ns. 8.137/90 e 8.212/91.

#### *1 — A Constitucionalidade da tipificação*

*Hugo de Brito Machado*<sup>11</sup> defende a tese de que o art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91, que tipifica a conduta de não-recolhimento de contribuições previdenciárias é inconstitucional, se entendido como albergue de nova tipificação, diferente do crime de apropriação indébita.

Entende o autor que o legislador infraconstitucional jamais poderia considerar crime um simples inadimplemento, pois há mandamento constitucional proibindo a prisão por dívidas.

Via de consequência, a alínea *d*, do mencionado art. 95, apenas seria constitucional se ali houvesse a instituição de um crime de apropriação indébita. Caso fosse esse o crime, necessária a comprovação da vontade do agente de se apropriar do valor do tributo para a caracterização do tipo.

A criminalização seria, assim, da conduta de apropriar-se, e não da conduta de não recolher.

Utiliza o autor a técnica de interpretar leis e perquirir a constitucionalidade delas, admitindo que uma interpretação é constitucional e outra não.

O próprio sistema alemão de controle de constitucionalidade faz referência à *interpretação conforme a Constituição*, que permite a declaração de constitucionalidade de uma lei desde que lhe seja dada esta ou aquela interpretação.

Utilizando-se desta técnica de interpretação e controle de constitucionalidade, a Justiça declara qual das interpretações é aquela que encontra compatibilidade com o Texto Constitucional.<sup>12</sup>

Sob esta ótica, o art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91, somente seria constitucional se fosse interpretado de maneira a admitir, como elemento constitutivo do tipo, o desejo do agente de ter os valores descontados e não recolhidos como seus.

Por via oblíqua, seria inconstitucional a interpretação que considerasse desnecessária tal motivação, haja vista a inconstitucionalidade da prisão por dívidas.

Assim, o raciocínio do Prof. Hugo de Brito Machado encontra guarida na teoria de controle de constitucionalidade.

Creio, entretanto, que, na verdade não se trata de estabelecer prisão por dívida, esta sim, absolutamente inconstitucional, mas sim, de apenar o não-recolhimento de contribuição já descontada.

Na verdade, a dívida é do segurado contribuinte, e não do substituto tributário. O que se está apenando é a conduta insidiosa de descontar e não repassar estes valores à Previdência.

O legislador não tipificou o ato de fraudar, nem o ato de se apropriar e nem o ato de não pagar dívida sua.

Não há criminalização da conduta de não pagar, tampouco transformação do inadimplente em um criminoso, criando-se a hipótese inconstitucional da prisão por dívida. O que fez o legislador, sim, foi criminalizar a conduta de quem, não sendo o devedor originário, retira do substituído valores do seu salário e não recolhe aos cofres públicos da autarquia previdenciária.

Por outro lado, não há a impossibilidade de um fato ser criminalizado pela só razão de possuir um reflexo de ordem civil.

Em *Karl Larenz*, percebo a necessidade da captura de uma intenção popular a contribuir com a atividade hermenêutica.

Aqui, o que há é uma conduta rejeitada socialmente, tipificada por uma norma de natureza penal.

O inadimplente não restará preso em razão da sua dívida para com a autarquia, mas, sim, em função da sua conduta criminalizada de não repassar valores que estavam sendo "pagos", ainda que indiretamente, por terceiros.

A criminalização nada mais é do que uma questão de política legislativa, que deve ser condicionada à cultura e à realidade sociais.

A conduta tipificada, *concessa venia*, é absolutamente constitucional, e a interpretação correta do art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91 é a que toma o delito criado como um crime omissivo e de mera conduta.

## 2 — *Natureza jurídica do crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias arrecadadas dos segurados ou do público*

O não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos segurados ou do público é previsto como ilícito penal pelo art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212, de 27/07/91, com a seguinte redação:

“Constitui crime:

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à seguridade social e arrecadada dos segurados ou do público”.

O comportamento previsto como “crime previdenciário” é o de deixar de recolher espécie tributária devida à Previdência Social, mesmo tendo sido arrecadada do contribuinte originário.

De logo merece ser observado que não foi feliz o legislador ao afirmar no art. 95, § 1º, da multicitada lei, que “nos casos dos crimes caracterizados nas alíneas d, e e f deste artigo a pena será aquela estabelecida no art. 5º da Lei n. 7.492, de 16 de junho de 1986, aplicando-se à espécie as disposições dos arts. 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal”.

Fixar conduta criminosa em um diploma legislativo, remetendo a fixação da pena para outro dispositivo de uma outra lei não obedece à melhor técnica. O objetivo de fornecer maior clareza possível para que cumpra a norma o seu escopo de prevenção, fica sensivelmente abalado.

## 2.1. Crime omissivo próprio, misto e de mera conduta.

O delito é omissivo próprio.

*Mirabete*<sup>13</sup> define os crimes omissivos próprios como aqueles:

“que objetivamente são descritos com uma conduta negativa, de não fazer o que a lei determina, consistindo a omissão na transgressão da norma jurídica e não sendo necessário qualquer resultado naturalístico”.

Para *Damásio de Jesus*<sup>14</sup>:

“São os que perfazem com a simples conduta negativa do sujeito, independentemente de produção de qualquer consequência posterior.”

Já para *Magalhães Noronha*<sup>15</sup>:

“São os que ofendem o bem jurídico mediante inação, constituindo, esta, elemento integrante do tipo.”

*Heleno Fragoso*<sup>16</sup> afirma que os crimes omissivos:

“São aqueles em que se viola norma que impõe comportamento ativo, com abstenção da atividade devida. Consiste em não fazer o que a lei manda.”



Já *Aníbal Bruno*<sup>17</sup>, tratando da omissão afirma que ela é:

“uma ação que se concretiza com os seus elementos próprios, na omissão de outra ação, que é a ação devida”.

O delito omissivo — com razão o último autor citado, é aquele que se baseia em uma ação esperada. A ação esperada obedece a um momento prescrito. É definida no espaço e no tempo, não havendo qualquer significação jurídica na sua posterior realização.

*Damásio de Jesus*<sup>18</sup> anota, ainda, que nenhuma importância tem a simples omissão. A norma jurídica impositiva de um comportamento contrário é que dá conotação ao não-fazer.

A conduta socialmente adequada é aquela que ocorre no exato momento em que o sistema jurídico espera que ela ocorra.

O crime definido no art. 95 encarta-se nas definições esposadas pois o que está previsto é um não-fazer o que a lei determina.

A omissão no repasse de contribuições previdenciárias descontadas dos segurados ou do público nada mais é do que a não-realização de um fato juridicamente determinado, e, portanto, esperado, que é o recolhimento.

A omissão é relevante porquanto o recolhimento é obrigação imposta por lei.

O não-repasse de contribuições já descontadas é crime omissivo, mas também é crime de mera conduta.

Crime de mera conduta é aquele cuja norma instituidora não prevê qualquer resultado naturalístico.

Em outras palavras, não é necessário a ocorrência de qualquer resultado para que o crime esteja consumado. A só conduta do agente já consome o crime.

Para *Damásio de Jesus*<sup>19</sup>, citando *Grispigni*, o crime de mera conduta é aquele em que o legislador somente descreve comportamento do agente, não indicando qualquer resultado.

O legislador da Lei n. 8.212/91 somente descreveu a conduta do agente, não traduzindo qualquer consequência ou resultado naturalístico para a inação que é típica.

A ocorrência de um dano ao sistema previdenciário é mero exaurimento, sem relevância para a configuração do delito.

Na estrutura da norma penal prevista na alínea *d* do art. 95 da Lei n. 8.212/91, o dolo do crime constitui-se pura e simplesmente na vontade de não recolher aos cofres públicos contribuição social já descontada dos segurados ou do público.<sup>20</sup>

É irrelevante a intenção de auferir proveito com o não-recolhimento. O desejo de se apropriar dos valores da contribuição social também não é elemento integrante do tipo.

Pensamento contrário, como já assentado, seria exigir-se para a configuração do delito um elemento que a lei não prevê. A apropriação e o desejo de apropriar-se não estão contidos no tipo.

Já não se deve fazer, neste estágio de discussão acerca dos crimes contra a ordem tributária, qualquer equiparação entre o crime em comento e o de apropriação indébita.

Segundo escólio do mestre *Hungria*<sup>21</sup>, é pressuposto lógico da apropriação indébita a posse ou detenção da coisa apropriada, configurando-se o ilícito no exato momento em que há uma inversão no título da posse, passando o mero possuidor a tratar como seu o objeto apropriado.

O ânimo de ter a coisa como própria, ou *animus rem sibi habendi* é o elemento subjetivo necessário para a configuração do tipo previsto na norma do art. 168 do CPB.

Decerto o crime em comento não é mais aquele previsto no *Codex* Penal e denominado apropriação indébita.

Ocorre, entretanto, que diversos autores sustentam a tese de que, mesmo em se tratando de crime verdadeiramente autônomo, o não-recolhimento de contribuição previdenciária contabilmente descontada dos empregados, carece, para a sua configuração, da existência do *animus rem sibi habendi*, sem o qual resta apenas um estado de inadimplência tributária, jamais ocorrendo um fato típico.

Para o Ministro *Assis Toledo*<sup>22</sup> — defensor da necessidade da comprovação deste *plus*, somente se configura o delito quando restar inequivocadamente comprovado que o agente possuía a intenção de se apropriar dos valores referentes à contribuição descontada dos segurados ou do público.

Em voto proferido no julgamento do HC n. 4.408-0, publicado no *DJ* de 15/05/95, p. 13.417, o penalista de escol que abrilhanta o Superior Tribunal de Justiça — reafirma o seu entendimento segundo o qual o crime referenciado na alínea *d* do art. 95 da Lei n. 8.212/91 não é omissivo puro, necessitado de algo mais para a sua configuração.

Para o Ministro, que integra a 5ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, é necessário um elemento a mais que a simples omissão, para que o crime se configure. Este *plus* é a intenção de ter para si os valores não recolhidos.<sup>23</sup>

Defende *Assis Toledo*, inclusive, o papel desconstitutivo do tipo exercido pelo pagamento e pelo parcelamento do tributo, por trazer consigo a comprovação de que o não-recolhimento anterior não foi efetuado pelo devedor com a intenção de apropriar-se dos valores devidos ao INSS.

Assim considerado, o crime em comento seria omissivo próprio mas de conduta mista, e não omissivo puro.

O crime omissivo de conduta mista é aquele crime omissivo em que há uma ação inicial, e que, posteriormente, deságua em uma omissão, em um não-agir.

*Damásio de Jesus*<sup>24</sup> exemplifica esta categoria de crimes, utilizando-se do tipo previsto no art. 169, II, do CPB, sob a alcunha de “apropriação de coisa achada”.

É extremamente útil o raciocínio e a classificação do ilustre penalista! O crime de não-recolhimento de contribuição previdenciária já descontada é de fato omissivo de conduta mista, pois há um ato anterior à omissão.

O ato anterior é o desconto do valor da contribuição feito contabilmente dos assalariados.

O que não há em momento algum para que se qualifique o crime, é a inversão da posse, que se caracteriza, esta sim, com o *animus rem sibi habendi*. Não é necessário, para a configuração do delito, *permissa venia* do ínclito Ministro Assis Toledo, o desejo de se apropriar dos valores descontados<sup>(25)</sup> dos segurados ou do público.

Com razão *Helena Frago*<sup>26</sup> quando lembra que a conduta de descontar parcela de contribuição dos salários é mera ficção jurídica.

O que ocorre é apenas uma operação contábil que lança por declaração valor correspondente ao tributo devido pelo empregado. O pagamento dos salários mantém o empregador na obrigação legal de recolher o valor supostamente descontado à Previdência Social, mas o numerário na verdade não existe. Não há, portanto, este momento de inversão da posse, pois o valor supostamente apropriado é inexistente. Não se pode querer uma apropriação do que não possui existência material.

Não se pode exigir, para que se configure o crime, a conduta de apropriar-se do valor, invertendo a posse. O tipo resta configurado com o comportamento de não recolher, desde que, anteriormente, haja sido descontado. A posterior apropriação é mero exaurimento. Em não sendo assim, ter-se-ia que reconhecer que a posterior devolução, mediante o pagamento ou firma de contrato de parcelamento, comprovava a inexistência do ânimo de se apropriar, o que implicaria em afirmar a existência de um ato posterior à prática do não-recolhimento que serviria como descaracterização do dolo.

Ou seja, admitir, por via oblíqua, que o dolo pode não ser contemporâneo à conduta, mas posterior a ela, pois o substituto tributário pode resolver parcelar ou pagar o tributo em data posterior àquela do não-repasse.

O tipo criminal em análise não se enquadra na configuração da apropriação indébita, mas se constitui em delito omissivo de conduta mista.

O não-recolhimento é, na verdade, um *non facere quod debet facere*. É uma omissão consubstanciada em um não-recolher tributo especificamente vinculado à Previdência Social, que antes fora descontado do segurado ou do público.

Nesse lance, observo que o recolhimento do tributo, em prazo posterior, não tem o condão de desconstituir o crime existente.

O ilícito da alínea *d* do art. 95 da Lei n. 8.212/91 não é similar ao delito de apropriação indébita, e por isso não é relevante a discussão acerca do desejo de lesar ou não o "Fisco" quando do não-recolhimento.

Também não tem importância para a configuração do tipo a constatação do desejo de se apropriar ou não destes valores, pois o *animus rem sibi habendi* não é elemento constitutivo do tipo.

Assim, pagamento posterior não exerce influência na formação do tipo, não tem o condão de desconstituí-lo por inexistência de dolo.

Quando o agente responsável toma a iniciativa de recolher aos cofres públicos os tributos não repassados à Previdência Social, ou celebra contrato de parcelamento, o que se pode comprovar é a inexistência, naquele momento, da vontade de tomar tais quantias não recolhidas como suas.

Por ser o crime de não-recolhimento um delito omissivo próprio, onde não se perquire o *animus rem sibi habendi*, é totalmente irrelevante o posterior pagamento do tributo ou firma de contrato de parcelamento normalmente cumprido. O crime já se encontra aperfeiçoado quando estes atos são praticados.

O ilícito consuma-se no momento em que o tributo deveria ser recolhido e não foi, ou seja, no prazo estipulado para recolhimento, logo após o pagamento dos valores sobre os quais, contabilmente, foram descontadas as contribuições.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário via contrato de parcelamento, ou a sua extinção em razão do pagamento posterior não possuem o condão de desconstituir o crime que já está perfeito e acabado, desde a omissão na data do recolhimento.

Interpretações baseadas meramente em princípios tributários afastam princípios de Direito Criminal, desconfigurando os institutos penais.

O pagamento posterior do tributo e o seu parcelamento acarretam consequências de ordem tributária, mas não causam efeitos de ordem penal diferentes daqueles previstos pela própria lei penal.

Por esse motivo, a Lei n. 8.866/94, que introduziu a figura do depositário de valores públicos, não descriminalizou a conduta do não repasse de contribuições previdenciárias descontadas, gerando efeitos na esfera tributária, mas não na criminal.<sup>27</sup>

O sentido da norma do art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91, não é compelir o devedor a recolher as contribuições sociais. Como já dito, o seu surgimento deve-se à rejeição social à sonegação fiscal.

É fácil perceber, portanto, que a omissão no recolhimento de tributos é crime que possui autonomia relativa, em relação aos institutos tributários vigentes.

Assim, por idêntico raciocínio, é também irrelevante se o substituto tributário que tem a obrigação de proceder ao repasse, promove ou não a correta escrituração contábil de tais valores.

Fica claro e cristalino, com a escrituração, a vontade de não ludibriar a fiscalização previdenciária, pois há uma verdadeira confissão de dívida. Ocorre, entretanto, que não é elemento constitutivo do tipo a promoção de fraude contra a Previdência. A existência ou inexistência de fraude, no caso específico, não está em questão.

A confissão da dívida, manifestada pela correta escrituração, não tem o condão de elidir o ato de não recolher que já foi praticado.

Repita-se que o dolo não é de fraudar o Fisco, mas de não recolher contribuição social descontada dos segurados ou do público.<sup>28</sup>

## 2.2. Contribuição devida: elemento constitutivo do tipo

Para a configuração do tipo previsto no art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91, é necessário que a contribuição social seja devida.

Em não sendo devida, não há fato típico.

Há, portanto, uma interpolação entre os institutos tributários e penais. Caso haja débito de natureza tributária, há ilícito penal. O instituto de natureza tributária condiciona a existência do fato típico.

O crime somente existe se for devida a contribuição social. Ser o tributo devido é elemento constitutivo do tipo, e somente é possível saber se a contribuição tributária é devida ou não, se for examinada a relação jurídica tributária.

Portanto, a compreensão de um instituto de natureza tributária é absolutamente fundamental para a confirmação da existência do fato típico.

Se não há tributo a pagar em razão de não ser ele devido, não se configura o fato típico.

Assim, havendo hipótese de imunidade, isenção, remissão, ou quaisquer outras modalidades de extinção do crédito tributário não há fato típico, já que não haverá tributo devido.

Quem na verdade deve a contribuição social é o segurado, e é ele o beneficiário da extinção ou da inexistência de crédito tributário.

Ocorrendo desconto dos valores indevidos à Previdência, existirá eventualmente crime de outra natureza que não o previsto na Lei n. 8.212/91, praticado pelo empresário que desconta indevidamente e se apropria dos valores.

É necessário, portanto, que exista um crédito da Previdência Social a ser cobrado do substituto tributário, pois a simples inexistência de recolhimento não é o bastante para a configuração do fato típico.

Assim, duas questões tornam-se absolutamente relevantes. A primeira, é saber se o Juízo criminal pode exercer juízo de valor acerca de ser ou não a contribuição social devida!

A resposta me parece clara. Não cabe ao Juiz criminal decidir se é ou não devida a contribuição social.

Faz-se mister, portanto, a realização de um ato de natureza fiscal prévio que fixe a responsabilidade tributária e defina o crédito da autarquia previdenciária. É a partir deste ato administrativo — o lançamento de ofício — que se poderá ter a certeza de que o crédito é devido.

É possível, também, que o próprio Judiciário fixe a responsabilidade e o crédito previdenciário por meio de uma decisão cível.

Como consectário da primeira interrogação, surge o segundo questionamento. É devida contribuição previdenciária lançada de ofício com recurso administrativo pendente de decisão?

As decisões administrativas dessa natureza, mesmo pendentes de recurso, possuem uma presunção de legalidade e legitimidade.

O lançamento declara a obrigação tributária e constitui o crédito tributário, devendo o tributo, a partir deste instante, ser considerado devido para efeitos penais.<sup>29</sup>

Havendo recurso pendente não começa a correr o prazo prescricional da ação cível nem há exigência imediata do próprio crédito. Porém, o crédito em si passa a existir no exato momento em que há lançamento, ainda que provisório, e passa de revisão.

O recurso com efeito suspensivo gera efeitos de ordem tributária, mas não afasta qualquer consequência de natureza criminal.

Se houver futura revisão do lançamento, desconstituindo-o, deixará de haver fato típico. Se provido o recurso administrativo e comprovado não ser o tributo devido, deixará de haver crime previdenciário.

Não causa afronta aos princípios fundamentais do Direito Penal e Processual Penal, tal raciocínio.

Denunciado por bigamia, comprovando o réu posteriormente que o seu primeiro casamento foi nulo, deixa de haver crime e conseqüentemente justa causa para a promoção da ação penal. Não haverá mais interesse jurídico, como condição da ação penal.

O exemplo é simétrico. Comprovando-se posteriormente não ser o débito devido, não haverá fato típico.

Em ambos os casos, a suspensão do processo tornar-se-á obrigatória, pois, tanto a nulidade de casamento anterior quanto a existência do débito, são elementos relevantes para a própria configuração do tipo.

Entretanto, não prevê o ordenamento jurídico patricio a suspensão do processo criminal por existência de processo administrativo, razão pela qual, feito o lançamento provisório, e expedida a NFLD — Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, há justa causa para a ação penal sem comportar quaisquer suspensões.

A suspensão somente se admite quando houver processo cível na qual a matéria controvertida seja a existência do débito ou a responsabilidade correspondente.

Relevante ainda é saber se constitui ou não crime o não-recolhimento de contribuição previdenciária manifestamente inconstitucional.

Duas observações a princípio. A primeira delas é que inconstitucional ou não, a contribuição teria sido descontada dos segurados ou do público. Dessa forma, o substituto tributário, de qualquer forma reteve, ainda que contabilmente, valores que não lhe pertenciam.

Em se tratando de contribuição previdenciária inexistente, eventual desconto poderá constituir-se em crime de outra natureza que não aquele que agride a ordem tributária.

Se a hipótese for de contribuição já declarada inconstitucional pelo Judiciário com efeito *inter parts* ou *erga omnes*, o beneficiário é o segurado, não o substituto, logo, o ato de arrecadar assemelha-se ao de recolher contribuição inexistente. Não há, portanto, crime de natureza tributária, mas sim uma atitude ardilosa do agente que proceder ao desconto, sob a justificativa não legítima, e obter, assim, benefício de ordem pecuniária. Poderá haver crime de estelionato previsto no art. 171 do CPB.

Ao revés, se não houver qualquer decisão judicial que permita o não recolhimento, a legislação deve ser naturalmente aplicada. O tributo é devido e é constitucional, até que os tribunais determinem o contrário. Se o fizerem, há desconstituição imediata do fato criminoso pois o tributo restará indevido desde a época em que não foi recolhido. Se houve o desconto, inexistirá o crime em tela, podendo haver delito de outra ordem.

### 2.3. Aspecto temporal da norma tipificadora

O crime definido no art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91, somente se configura se a atitude de recolher contribuição arrecadada dos segurados ou do público e devida à Previdência Social não se der até determinada data.

Há, portanto, um elemento temporal demonstrado no próprio tipo.

O crime somente se consuma se o estado de inação perdurar até determinada data, que é aquela definida na própria norma tributária. No descriptor ou no conseqüente da norma específica.

Nesse ponto, a norma penal definidora do ilícito é também uma norma penal em branco, à medida que necessita de outros elementos oriundos de outra norma.

Aqui, a lacuna vai ser completada pelo art. 30, inciso I, alínea *b*, da Lei n. 8.212/91, que define o tempo do pagamento com a expressão “na mesma data prevista pela legislação trabalhista para o pagamento de salário e de contribuições incidentes sobre a folha de salários”.

### 3. A inexigibilidade de conduta diversa

A crise econômica existente no país é tormentosa para as empresas, principalmente para aquelas de pequeno porte. É corrente a notícia de empresas obrigadas por contingências a fecharem suas portas em razão de dificuldades financeiras.

Paralela à situação de crise instaurada na economia brasileira, a carga tributária imposta aos contribuintes é uma das mais elevadas do mundo, acarretando um estrangulamento dos pequenos universos produtivos.

É fácil perceber que grande parte do faturamento das empresas é carregado pela Fazenda Pública — Fisco para o pagamento de tributos e contribuições sociais.

Embora a sociedade rejeite a sonegação de impostos e contribuições sociais, é inegável a pressão que sofrem os contribuintes para que não recolham tributos, tudo em nome da própria sobrevivência econômica. Não raro, existem casos em que não há numerários para recolher aos cofres da Instituição Previdenciária.

*Heleno Fragoso* lembra que o desconto feito nos salários é absolutamente contábil, é fictício.

O empresário promove o pagamento dos salários e, posteriormente, recolhe para o INSS o valor da contribuição social que, contabilmente, é registrada como se já houvesse sido descontada daqueles vencimentos.

Dessa forma, é possível a situação de não possuir o empresário, em razão da crise e da alta tributação, os valores devidos ao INSS.

É possível que esteja ele diante da dúvida entre pagar os tributos ou pagar salários. Como também é possível que esteja o substituto tributário entre a possibilidade de sustentar a si próprio e a sua empresa e a de recolher aos cofres da Previdência.

Ao agir assim, o empresário não o faz sob o pálio do estado de necessidade.

A cláusula excludente de antijuridicidade mencionada está prevista no Código Penal, no art. 24, com a seguinte redação:

*“Considera-se em estado de necessidade quem pratica o fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se.”* (grifei)

Não recolher tributos em razão das dificuldades financeiras pelas quais passa a empresa, não é atitude justificável pelo estado de necessidade.<sup>30</sup>

É que o bem jurídico agredido — patrimônio de instituto previdenciário — será sempre mais importante que a sobrevivência da empresa.

O bem jurídico lesado, em tese, que é o patrimônio de instituto de Previdência Social, é de importância relevante, não podendo o infrator proteger a sua empresa em desproveito daquele.

Nos casos em que o alimento e a sustentação do próprio acusado e de sua família demonstrarem-se ameaçados em razão do desfazimento de numerários para o recolhimento de contribuições sociais, é plausível a excludente.



Nestes casos, porém, terá o infrator o ônus de comprovar que não poderia jamais obter por outros meios, nem pelo desfazimento da empresa, aqueles recursos dos quais precisa.

Demonstrada a impossibilidade financeira da empresa, justificável poderá ser a atitude do autor, em razão da inexigibilidade de conduta diversa.<sup>31</sup>

Não seria o caso de exclusão de antijuridicidade, mas sim de excludente de culpabilidade não prevista no Código Penal.

Entre nós, a tese foi magistralmente defendida por *Francisco de Assis Toledo*<sup>32</sup> que afirma, inclusive, a desnecessidade de previsão no CPB para que possa ser alegada como excludente de culpabilidade.

O agente apenas é culpado pelos seus atos se, em condições normais, a sua conduta puder ser evitada.

A culpabilidade apenas existe quando o autor se omite ou pratica um ato em condições de absoluta normalidade do meio.

Se as condições apresentarem-se anormais, anormal é também o ato volitivo.

Não se pode exigir do agente uma conduta determinada quando o meio o pressiona em sentido contrário. Isso é mera consequência da teoria normativa da culpabilidade.

Se, em razão de determinada situação fática, há um vício de vontade, não pode o autor ser considerado culpado, pois não agiu com vontade livre e desimpedida.

Todas as vezes que o processo psíquico de motivação estiver viciado pelas condições anormais do meio, deixa de haver vontade livre, e o agente não será culpado por sua conduta.<sup>33</sup>

As dificuldades financeiras da empresa condicionam a atitude do sonegador que pode deixar de recolher contribuições previdenciárias descontadas dos segurados ou do público, não em razão da vontade livre e desimpedida, mas em função do fato de não possuir numerários para tanto.

O desconto é meramente contábil, razão pela qual não é necessário que haja esta disponibilidade em caixa para o recolhimento à Previdência Social.

É possível, portanto, que um estado de pré-falência da empresa condicione o agente a utilizar os poucos recursos para saldar salários atrasados, ou outras necessidades prementes.

Nesses casos, desde que devidamente comprovada a dificuldade financeira e, sendo ela relevante o bastante para condicionar a atitude do administrador, há causa extralegal de exclusão de culpabilidade.

#### 4. Extinção da punibilidade em razão do pagamento do tributo

Devidamente assentado que o parcelamento ou pagamento posterior da dívida não dão azo à desconstituição do fato típico por ausência de dolo, cabe analisar os reflexos de tais atos no terreno da punibilidade.

Segundo a doutrina patricia, expressa por *Anibal Bruno*<sup>34</sup>, a punibilidade é consequência da culpabilidade do indivíduo e determina “a aplicabilidade da pena que lhe é cominada em abstrato na norma penal”.

O *jus puniendi* do Estado surge da prática de determinada infração penal, podendo, no entanto, ser afastado por causas extintivas que refletem, na verdade, uma política criminal desenvolvida pelos Poderes Constituídos.

O pagamento do tributo como causa extintiva de punibilidade expressa em norma legal, de há muito existe no ordenamento jurídico.

A Lei n. 4.729/65 em seu art. 2º, o Decreto-Lei n. 157/67, em seu art. 18, §§ 1º e 3º, e, mais recentemente, o art. 14 da Lei n. 8.137/90, todos diplomas revogados, inseriram entre nós esta causa de extinção da punibilidade não prevista no Código Penal.

Hodiernamente, e a partir de 1º de janeiro de 1996, o pagamento do tributo voltou a ser causa de extinção de punibilidade com o advento da Lei n. 9.249, de 27 de dezembro de 1995, que ressuscitou o instituto com a seguinte redação:

“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios antes do recebimento da denúncia.”

O artigo citado faz referência apenas às Leis ns. 4.729/65 e 8.137/90, razão pela qual, a uma simples leitura se poderia entender que o crime previsto no art. 95, alínea d, da Lei n. 8.212/91 não resta acolhido pela nova incidência de velho instituto.

A interpretação restritiva não é condizente com o esboço da norma benéfica.

O próprio artigo *sus*o transcrito faz referência a contribuições sociais, mencionando, inclusive, a revogada lei que disciplinava o não-recolhimento de contribuições descontadas dos segurados ou do público.

Assim, é fácil compreender que o intuito do legislador foi estender o benefício da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo anterior à denúncia, a todos os crimes contra a ordem tributária.

Extinção de punibilidade é matéria taxativa, não exemplificativa, que apenas pode ser acolhida, se for caso de expressa previsão legal.

Não cabe ao intérprete criar determinadas causas de extinção da punibilidade sob o argumento da analogia *in bona parte*.

Não se trata, porém, de analogia nem de interpretação analógica, mas sim do real sentido da norma extintiva. Foi o próprio legislador quem fez referência às contribuições sociais, apenas não citou corretamente a lei.

Não se trata, é certo, de ruptura com o princípio da taxatividade que obriga a uma interpretação não extensiva de causas extintivas de punibilidade. Isso porque o próprio texto positivado faz referências ao não-recolhimento de contribuições sociais.

Assim, há razão para não estender às demais contribuições sociais previstas, hoje, pela Lei n. 8.212/91, a causa extintiva mencionada.

A norma que estabelece extinção de punibilidade não é norma tributária, e sim criminal. Contribuição social foi mencionada na norma extintiva, e o tributo sonegado é exatamente a contribuição já arrecadada. Não se há de querer apenar mais rigorosamente situações absolutamente iguais, pelo simples fato de a lei não ter sido corretamente citada. O tributo foi mencionado, e é isso que importa.

*Ad argumentandum tantum*, a Lei n. 8.137/90 entrou em vigor prevendo extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, fato que se estendeu até sua ulterior revogação pelo art. 98 da Lei n. 8.383/91.

A Lei n. 8.137/90 regulava os crimes de sonegação de contribuição previdenciária já arrecadada dos segurados ou do público e assim o fez até o advento da Lei n. 8.212/91.

Com o advento da nova regulamentação, o crime passou a ser definido em uma lei — n. 8.212/91 — e a extinção da punibilidade em outra — n. 8.137/90 — isso até a revogação do art. 14 deste diploma legal pela Lei n. 8.383/91.

Há um período de aproximadamente seis meses, entre julho de 1991 e dezembro do mesmo ano, em que houve extensão dos efeitos do art. 14 da Lei n. 8.137/91, similar ao 34 da Lei n. 9.248/95, aos fatos típicos regulados pelo art. 95, alínea d, da Lei n. 8.212/91.

O exemplo do passado recente calha ao raciocínio, já que a própria jurisprudência da época foi toda ela unânime em dizer que a extinção da punibilidade referia-se ao crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias arrecadadas dos segurados ou do público.

Embora, por lapso, tenha faltado a indicação da lei previdenciária correta, é incontestável a vontade do legislador de extinguir a punibilidade pelo pagamento de qualquer contribuição social antes do recebimento da denúncia.

Questão não menos relevante é saber se o recolhimento da contribuição previdenciária descontada dos segurados ou do público antes do oferecimento da denúncia pode alcançar fatos ocorridos antes da entrada em vigor da Lei n. 9.249/95.

Não tenho dúvidas de que todos aqueles que ainda não foram denunciados podem recolher as contribuições sociais descontadas e, ao fazê-lo, ver extinta a punibilidade do crime que cometeram.

A lei vai sempre retroagir para beneficiar o infrator, ainda que na data da consumação do delito não houvesse benefício previsto em lei.

Controvertida questão, entretanto, é saber se há possibilidade de recolhimento para a extinção de punibilidade, em se tratando de processos em curso, com a denúncia já recebida.

Com todo peso de sua pena, *Hugo de Brito Machado*<sup>35</sup> sustenta que deve a extinção da punibilidade alcançar os processos em curso pela só razão de que, à época do oferecimento da denúncia, não podia o réu beneficiar-se do recolhimento porque não existia tal norma no ordenamento jurídico. Agora existindo, deve o infrator ter a mesma possibilidade que se apresenta àquele que cometeu o mesmo ilícito posteriormente.

*Hugo de Brito Machado* utiliza raciocínio de *Nelson Hungria*<sup>36</sup> que, em procedimento similar, chegou à conclusão de que a passagem do crime de ação pública para ação privada carregava consigo a necessidade da reabertura de prazo para que o ofendido oferecesse a queixa-crime, pois se soubesse ser necessário, teria feito ao tempo devido.

Cabe observar que a causa de extinção de punibilidade não é o pagamento do tributo, mas fazê-lo antes do oferecimento da denúncia, o que implica um lapso temporal claramente delineado pelo legislador.

Permitir o pagamento a qualquer tempo é criar uma nova causa de extinção de punibilidade muito mais abrangente do que aquela criada pelo legislador.

Ademais, para os processos em curso, qual seria o termo *ad quem*? Até que momento poderia o infrator recolher o tributo, em se tratando de processos em curso?

*Hugo de Brito Machado* sustenta que cabe ao juiz da causa, nos processos em curso, estabelecer prazo para o pagamento, somente dando seguimento à ação se o infrator não promover a quitação até o término da data fixada.

É preciso observar que este procedimento não está absolutamente fixado em lei, e não está pelo simples fato de não ter o legislador aventado esta hipótese. Nada fixou o legislador sobre o assunto, e não fixou porque não o quis, porque não era esta a sua intenção.

O recolhimento da contribuição descontada apenas extingue a punibilidade do crime se efetuado antes do oferecimento da denúncia.

A retroação da lei limita-se à previsão que possui, e no caso do art. 34 da Lei n. 9.249/95, a hipótese de extinção da punibilidade resume-se à quitação antes do oferecimento da denúncia.

### 5 — Extinção da punibilidade pelo parcelamento do débito

Em regra, a discussão acerca do parcelamento como causa de extinção da punibilidade não abrange o crime em comento, pois o Instituto Nacional de Seguro Social, por absoluta previsão legal, não oferece condições de pagamento parcelado do crédito apurado em razão do não-recolhimento de contribuições sociais já descontadas dos segurados ou do público.

Ocorre, entretanto, que a Lei n. 8.620/93 introduziu esta possibilidade, abrindo ensanchas à discussão que é comum aos ilícitos definidos na Lei n. 8.137/90.

Não há extinção da punibilidade em razão de assinatura de contrato de parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas e não recolhidas.

A taxatividade da matéria estará maculada se, por analogia, for possível extinguir a punibilidade pelo parcelamento. A lei não estabeleceu o parcelamento como causa de extinção da punibilidade.

O parcelamento não tem o condão de demonstrar a ausência de fato típico por ausência de dolo de apropriação. Também não é causa de extinção de punibilidade.

A tese dos que defendem o contrário arrima-se na definição cível do contrato de parcelamento. Entendem alguns que ele é causa de extinção de obrigações, tal e qual o pagamento, e, deixando de existir a dívida anterior, não há justa causa para a ação penal.

Haveria uma novação que faria surgir a partir daí uma nova dívida, distinta da anterior, gerando os mesmos efeitos do pagamento.

O argumento impressiona, mas não convence.

O contrato de parcelamento já foi equiparado ao pagamento como causa de extinção da punibilidade por medida de equidade, conforme seguidas decisões judiciais.<sup>37</sup>

Como bem observa *Ieda Maria Andrade Lima*<sup>38</sup>, o parcelamento não é novação da dívida tributária.

O instituto civilista vem previsto no art. 999 do Código Civil, que, já no inciso primeiro, estabelece que “*dar-se-á novação quando o devedor contrai com o credor nova dívida, para extinguir e substituir a anterior*”. (grifei)

Assim, apenas haverá novação, que é modalidade de extinção das obrigações, quando houver um elemento essencial que é o *animus novandi*, a manifesta vontade de extinguir a obrigação anterior e contrair uma nova obrigação.

Parcelamento é apenas uma alteração em um dos elementos constitutivos objetivos do pagamento, que é o tempo do pagamento. O pagamento é dividido em parcelas, mas não há a contratação de uma nova obrigação.

A análise do próprio conceito do instituto da novação calha à tese de que o parcelamento não é novação.

Para *Lacerda de Almeida*, citado por *Miguel Maria de Serpa Lopes*<sup>39</sup>, a novação “é o ato pelo qual se cria uma nova obrigação para extinguir a primeira”.

Parcelamento não extingue a obrigação anterior, logo não se trata de novação.

Isso foi bem percebido por *Washington de Barros Monteiro*<sup>40</sup> que afirma que “não ocorre novação quando o credor tolera que o devedor lhe pague parceladamente”.

Em matéria tributária é até mais evidente o fato de o parcelamento do tributo não se constituir em novação.

Um dos requisitos para que ocorra o instituto é a extinção da obrigação anterior e o surgimento de uma nova.

Em primeiro lugar, as hipóteses de extinção do crédito tributário ou da obrigação tributária estão previstas no Código Tributário Nacional, em seu art. 156, e lá não se encontra a novação.

Por fim, o próprio CTN estabelece que a obrigação tributária surge do fato gerador.

Contrato de parcelamento não é fato imponible previsto em nenhuma hipótese de incidência, não podendo, por via de consequência, criar nova obrigação tributária.

Demais disso, o próprio crédito tributário é constituído pelo lançamento. Como possível um contrato de parcelamento que crie um crédito tributário a favor da Fazenda Pública ou da Previdência?

Em reforço a essa tese, cumpre lembrar que, quando o tributo é parcelado, não há cancelamento da dívida anterior nem inscrição de uma nova dívida. Há, apenas, uma alteração da data de cumprimento da obrigação. Altera-se, como já dito, um dos elementos constitutivos objetivos do pagamento: o tempo do pagamento.

Não há, portanto, no contrato de parcelamento qualquer simetria com o instituto da novação.<sup>41</sup>

Não sendo o parcelamento nem pagamento nem novação, não me parece acertado que deva ser extinta a punibilidade por esta só razão.<sup>42</sup>

No mais, o que fazer a Justiça se o inculpado, após a declaração de extinção da punibilidade pelo parcelamento, deixa de pagar as futuras prestações? Se já extinta a punibilidade não poderá o juiz processar o substituto tributário pelo mesmo fato!

Agrava a questão saber que os prazos de parcelamento fornecidos pelo INSS e pela Receita Federal albergam períodos de 60 (sessenta) meses, ou até mais.

Assim, a extinção da punibilidade pelo parcelamento constituir-se-ia em um verdadeiro "cheque em branco" para o acusado, só que sem a menor possibilidade de retorno.

Não possuem razão aqueles que reconhecem a impossibilidade de se equiparar o parcelamento ao pagamento, mas sustentam o entendimento de que, quando há contrato naquele sentido, urge a suspensão do processo até que todas as parcelas sejam finalmente quitadas junto ao sujeito ativo da relação tributária.

Duas observações parecem necessárias. A primeira delas é que o Código de Processo Penal não reconhece esta possibilidade de suspensão do processo à espera de uma decisão administrativa.

Não poderá o juiz suspender o processo no aguardo de uma manifestação da autarquia previdenciária ou da Receita Federal, comunicando a quitação do contrato de parcelamento. O CPPB não fornece amparo para esta suspensão.

Tratando dos pré-requisitos para esta suspensão, *Vicente Greco Filho*<sup>43</sup> elenca quatro condições para que a suspensão facultativa heterogênea ocorra: *a*) a relação jurídica deve ser elementar ao crime; *b*) a ação tem de ter sido proposta no Juízo cível; *c*) a questão deve ser de difícil solução e *d*) a ação deve ter prova possível no Juízo cível.

Fácil perceber que nem todos os requisitos necessários à suspensão do processo estão presentes.

A relação jurídica que se firma entre a autarquia previdenciária e o agente que não procedeu ao recolhimento é elementar ao crime.

De fato, se não houver o dever de recolher aos cofres públicos não há tipo penal.

Os requisitos *c* e *d* estão presentes, pois a prova é possível no cível, e a questão não pode ser resolvida no Juízo criminal.

Ocorre, entretanto, que não há processo cível em andamento, apenas processo administrativo com vistas à quitação do débito, que é o processo do parcelamento.

Não há amparo legal, portanto, para a suspensão do processo criminal até decisão final administrativa que corresponde à declaração do INSS da quitação do débito.

Dessa forma, não há como suspender ou interromper o processo criminal pela só razão da existência de pleito administrativo de parcelamento já deferido.

A segunda observação que cabe é a de que a suspensão do processo criminal, enquanto se aguarda a conclusão do contrato de parcelamento, também encontra entrave no instituto da prescrição.

Admitindo-se, por argumentar, a suspensão do processo, esta, acarretaria a suspensão da prescrição?

Penso que a resposta também deva ser negativa.

As causas de interrupção ou suspensão da prescrição são absolutamente taxativas, o que pressupõem a impossibilidade de se aplicar outras causas que não aquelas já previstas em lei.

Não há previsão legal de interrupção ou suspensão da prescrição em razão do parcelamento do tributo. Não poderia, portanto, o intérprete e aplicador da lei atribuir efeito suspensivo ou interruptivo a fato não previsto pelo legislador.

Por estas razões, não vejo possibilidade do parcelamento do tributo extinguir a punibilidade do crime previsto na Lei n. 8.212/91, nem de haver suspensão do processo aguardando-se o fim do parcelamento.

### Conclusões

1 — A norma do art. 95, alínea *d*, da Lei n. 8.212/91 é de natureza criminal e deve ser interpretada com prioritária observância aos princípios e regras próprios do Direito Penal.

2 — Os institutos de natureza tributária servem à interpretação dos crimes contra a ordem tributária apenas acessoriamente.

3 — A conduta de não recolher contribuições sociais descontadas dos segurados ou do público foi criminalizada em razão da rejeição social à sonegação fiscal.

4 — A norma do art. 95 da lei multicitada não é instrumento de recolhimento de contribuição previdenciária.

5 — A criminalização da conduta de não recolher contribuição descontada é constitucional, não se tratando de prisão por dívida.

6 — O crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos segurados ou do público é omissivo misto e de mera conduta.

7 — O delito não é similar ao crime de apropriação indébita.

8 — O dolo do agente é a vontade livre de não recolher contribuição social já descontada do contribuinte originário.

9 — O *animus rem sibi habendi* não é elemento integrante do tipo.

10 — O pagamento posterior do tributo não desconstitui o fato típico por ausência de dolo.

11 — O parcelamento não caracteriza a ausência de dolo do agente.

12 — A escrituração do débito não recolhido é irrelevante para a configuração do crime.

13 — A Lei n. 8.620/93 não descriminalizou a conduta delitiva criada pela Lei n. 8.212/91.

14 — O crime consuma-se quando o recolhimento não se efetua na data determinada na legislação tributária.

15 — Apenas há crime se a contribuição social for devida, o que se caracteriza com a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito.

16 — É desnecessário o encerramento do procedimento fiscal para que o crime esteja configurado.

17 — As dificuldades financeiras da empresa não podem ser excludentes de antijuridicidade pelo estado de necessidade em razão da supremacia do bem jurídico lesado.

18 — Impossibilidade de pagamento do tributo por dificuldade financeira pode caracterizar inexigibilidade de conduta diversa, que afasta a culpabilidade.



19 — O pagamento do tributo antes do oferecimento da denúncia extingue a punibilidade também para o crime previsto na Lei n. 8.212/91, art. 95, *d*.

20 — A extinção da punibilidade atinge a todos que ainda não foram denunciados.

21 — Aqueles que já respondem a processo criminal e ainda não saldaram o débito estão afastados da incidência da norma extintiva.

22 — Contrato de parcelamento de débitos de contribuições sociais não é novação.

23 — Contrato de parcelamento não extingue a punibilidade.

24 — Não é possível a suspensão do processo criminal aguardando a quitação das prestações do contrato de parcelamento.

25 — É impossível a suspensão ou interrupção da prescrição penal em razão do contrato de parcelamento.

### *Bibliografia*

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, tomo I, 1967.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário*. 6ª ed. rev. amp., Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal — Parte Geral*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991.

HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, vol. VII, 1980.

LARENZ, Karl. “La filosofía contemporánea del derecho y del estado”, in *Revista de Derecho Privado*, 1941, trad. E. Galán Gutierrez e A. Truyol.

MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário II*. 1ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991.

\_\_\_\_\_. *et alli. Crimes contra a Ordem Tributária*, 1ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, vol. 2, 1992.

- MONTEIRO, Washington de Barros. *Direito das Obrigações*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- NORONHA, Edgar Magalhães. *Direito Penal*. vol. 1, 31ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995.
- TEUBNER, Gunther. *O Direito como Sistema Autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993, trad. José Engrácia Antunes.
- TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios Básicos de Direito Penal*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991.

Notas:

- 1 — Gunther Teubner, Doutor em Direito pela Universidade de Tübingen, Professor Titular da Cátedra 'Sir Otton-Kahn-Freund' em Direito Comparado e Teoria Geral do Direito na London School of Economics, na Inglaterra.
- 2 — Teubner, Gunther. *O Direito Como Sistema Autopoietico*. Calouste Gulbenkian. Lisboa, 1993, trad. José Engrácia Antunes, p. 1. A íntegra do texto do Talmude citado pelo autor é a seguinte: "Narra uma velha história que, durante aceso debate a propósito de um certo problema levantado pela interpretação do Talmude e sobre o qual nenhum consenso havia sido conseguido, o rabino Eliezer, cujo pensamento jurídico rigoroso e elegante não era seguido pela maioria dos presentes, afirmou que, se seu raciocínio fosse correcto, um ulmeiro situado fora da sinagoga se deslocaria. Quando a árvore se moveu de facto, os restantes rabinos não pareceram impressionados. Eliezer vaticinou então que, caso estivesse com a razão, o curso de um rio vizinho inverteria sua direcção, o que efetivamente aconteceu; acrescentou ainda que os muros da escola rabínica se desmoronariam, o que de novo sucedeu. Por fim, proclamou solenemente que o próprio Céu faria a prova da sua razão. Foi então que uma voz celeste confirmou a opinião de Eliezer. Todavia, até mesmo desta voz os rabinos discordaram, dizendo: 'Não podemos dar atenção à voz divina porque Tu mesmo escreveste na Torah, no Monte Sinai, que nos devemos inclinar perante a opinião da maioria'. E Deus riu então, repetindo: 'Os meus filhos venceram-me, os meus filhos venceram-me'" (Talmude da Babilónia. Baba Mezia, 59b).
- 3 — Lhuman, Niclas, *apud* Teubner, Gunther, *in op. cit.*
- 4 — Teubner, Gunther. *Op. cit.*
- 5 — Larenz, Karl. "La filosofía contemporánea del Derecho y del Estado". Madri, *Revista de Derecho Privado*, 1942, trad. E. Galán Gutierrez e A. Truyol.
- 6 — Derzi, Mizabel Abreu Machado. *Crimes contra a Ordem Tributária. Normas Penais em Branco e Legalidade Rígida*. IOB, São Paulo, 1995. (3/11014)
- 7 — Ataliba, Geraldo. "VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário e Direito Penal Tributário". *Revista de Direito Tributário*, Malheiros, 1995, n. 64, p. 30.
- 8 — Nesse sentido Rodrigues Mourullo observa que o Direito Penal possui um aspecto fragmentário pois apenas se preocupa com os bens jurídicos fundamentais e, assim mesmo, protege-os apenas quando agredidos por ataques que reputa de importância incontestável. (*Presente y Futuro del Delito Fiscal*, Madri, Ed. Civitas, 1974, p. 27).
- 9 — Martins, Ives Gandra da Silva. "Sistema Tributário na Constituição de 1988", Saraiva, 3ª ed., p. 7, e "Crimes contra a ordem tributária", pp. 17 e seguintes. *Revista dos Tribunais*, 1ª ed., Ives Gandra *et alli*, São Paulo, 1995.
- 10 — Em apoio ao pensamento de Ives Gandra Martins, Zelmo Denari em seu livro *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Saraiva, 1995, à p. 83 afirma que "não existe, hodiernamen-

te, consciência da nocividade da conduta fiscal, *rectius*, consciência de que os delitos fiscais violam os valores mais fundamentais da ordem social''.

- 11 — *Temas de Direito Tributário II*, Revista dos Tribunais, 1ª ed., p. 164, São Paulo, 1993.
- 12 — Sobre a interpretação conforme a Constituição, ver excelente trabalho de Gilmar Ferreira Mendes em *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, vol. 4, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1994.
- 13 — Mirabete, Júlio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*, vol. I, Atlas, 7ª ed., 1992, São Paulo, p. 124.
- 14 — JESUS, Damásio Evangelhista de. *Direito Penal*, vol. I: Parte Geral, Saraiva, 16ª ed., São Paulo, 1992, p. 209.
- 15 — Noronha, Edgar Magalhães. *Direito Penal*, vol. I, Saraiva, São Paulo, 31ª ed., p. 108, atualizado por Adalberto José Camargo Aranha.
- 16 — Fragoso, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal — Parte Geral*, 2ª ed., Forense, 1991, São Paulo, p. 227.
- 17 — Bruno, Aníbal. *Direito Penal*. Tomo I, 3ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1967, p. 308.
- 18 — Damásio de Jesus, *op. cit.*, p. 208.
- 19 — A citação feita por Damásio de Jesus encontra-se à p. 168 da obra citada.
- 20 — Nesse sentido o posicionamento do Juiz Federal Carlos Alberto da Costa Dias em artigo intitulado "Apropriação indébita em matéria tributária", Ed. RT, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, 1995, n. 11, pp. 104/105: "O dolo no crime de não recolhimento é exclusivamente a vontade e a potencial consciência de não recolher o valor do tributo. Independente de intenção específica de auferir proveito ou *animus lucrandi*. É por esse motivo que a intenção de recolher posteriormente não exclui o dolo."
- 21 — *Comentários ao Código Penal*, vol. VII, Forense, Rio de Janeiro, 4ª ed., 1980, p. 132.
- 22 — O ponto de vista do insigne Mestre e Ministro do Superior Tribunal de Justiça foi colhido de decisões judiciais, como o HC n. 4.408, publicado no *DJ* de 15/05/95.
- 23 — Igual posicionamento pode ser encontrado em arestos do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, como o relatado pelo Juiz Fernando Gonçalves, que assim decidiu:  
"1. O fato de constar da folha de pagamento o desconto em favor do INSS não é suficiente para embasar condenação criminal. A indevida apropriação há que ser comprovada, não valendo, como em matéria fiscal, simples presunção, decorrente da verificação administrativa, quando esta é contrariada por outros elementos.  
2. Não havendo comprovação da posse do dinheiro que se alega descontado, fica afastada a figura da apropriação indébita, presente, quando muito, mera infração de natureza fiscal." (TRF da 1ª Região, 3ª Turma, Relator Juiz Fernando Gonçalves, Apelação Criminal n. 92.0124.84-2/MG, *DJ* de 15/12/93.)  
Decisões semelhantes foram exaradas nos seguintes acórdãos: HC n. 94.05.38683-2, Rel. Hugo de Brito Machado, TRF da 5ª Região.
- 24 — Damásio de Jesus, *op. cit.*, p. 209.
- 25 — Nesse sentido, acórdão da 4ª Turma, Relator Juiz Eustáquio Silveira, cuja ementa é a seguinte:  
"Processual Penal. 'Habeas Corpus'. Trancamento de ação penal. Crimes contra a Segurança Social. Tipificação.  
I — A questão do tipo subjetivo não pode ser decidida no âmbito estreito do *habeas corpus*, a não ser que exsurja extreme de dúvidas, o que não se verifica no presente caso.  
II — Para a caracterização do crime previsto no art. 95, alínea d, da Lei n. 8.212/91 não é necessário que haja apropriação de valores por parte do agente, bastando que este seja o responsável

## Anotações ao Crime de não-Recolhimento de Contr. Previdenciárias

pelo recolhimento dos valores devidos à Seguridade Social e arrecadados dos segurados ou do público, e não o tenha feito na época própria." (HC n. 95.01.21171-1/PI, 4ª Turma, maioria, DJ de 19/10/95, p. 71.169, TRF da 1ª Região.)

26 — Fragoso, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal*. Forense, Rio de Janeiro, 1989, 1ª ed.

27 — Nesse sentido, acórdão do TRF da 1ª Região da lavra do Juiz Eustáquio Nunes Silveira, cuja ementa é a seguinte:

*"Processual Penal. 'Habeas Corpus'. Inquérito policial. Trancamento. Retenção indevida de contribuições previdenciárias. 'Abolitio criminis'. Inexistência.*

I — A Lei n. 8.866/94, ao dispor sobre a figura do depositário da Fazenda Pública, não des-criminalizou a conduta descrita no art. 95, d, da Lei n. 8.212/91.

II — *Habeas Corpus* denegado."

(HC n. 95.01.28.747-5/MG, 4ª Turma, DJ de 1º/02/96, unânime.)

28 — Entendimento em contrário foi sustentado por Maria Estellita Salomão em excelente texto intitulado "O crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias". *Revista Dialética de Direito Tributário* no vol. 4, Dialética.

29 — A jurisprudência já se manifestou no sentido de reconhecer a desnecessidade de encerramento de procedimento fiscal para que reste configurada a justa causa para o processamento criminal. Nesse sentido, decisão da 3ª Turma do egrégio TRF da 1ª Região, *in verbis*:

*"Penal. Crime contra a ordem tributária. Imposto de Renda. Lei n. 8.137, de 1990.*

I — A ação penal instaurada em razão da prática de crime contra a ordem tributária não depende da conclusão do procedimento administrativo-fiscal para a apuração do débito. O prazo concedido nesse processo é para o contribuinte se defender e, querendo, pagar amigavelmente a dívida, evitando a cobrança judicial.

II — Pagamento do tributo realizado depois do oferecimento da denúncia, ao tempo em que, na data da consumação do crime vigia o art. 14 da Lei n. 8.137, de 1990. Não ocorrência da extinção da punibilidade" (ACr. n. 94.01.21855-2/DF, Rel. Juiz Tourinho Neto, unânime, DJ II de 15/02/96, p. 7.609).

No mesmo sentido, HC n. 95.01.25212-4/DF, Rel. Juiz Olindo Menezes.

Igualmente decisões das 5ª e 6ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça publicadas do DJ em 03/08/92, 15/03/93 e 02/08/93 a páginas 11.333, 3.823 e 14.273, respectivamente. Relatores os Ministros Costa Leite, Assis Toledo e Pedro Acioli.

30 — Entretanto, tal posicionamento já encontrou guarida na jurisprudência como se vê de acórdão da 4ª Turma do egrégio TRF da 1ª Região, *in verbis*:

*"Criminal. Apropriação indébita. Contribuições previdenciárias. Lei n. 8.212/91, art. 95, 'd' e seu art. 3º. Inadimplência. Crise financeira da empresa. Estado de necessidade. Exclusão do dolo.*

I — Prática o crime de apropriação indébita o agente que deixa de recolher as contribuições devidas à Previdência Social, para obter vantagem patrimonial, delas se apropriando.

II — O contribuinte inadimplente e em mora por uma espécie de estado de necessidade especial (crise financeira da empresa), devidamente comprovada, tem excluído o dolo da conduta, ainda mais quando presente o *animus* de solucionar a dívida mediante o parcelamento do débito junto ao órgão arrecadador.

III — Apelação improvida."

(ACr. n. 94.01.16249-2/BA, Rel. Nelson Gomes da Silva, 4ª Turma, unânime, DJ de 16/02/95.)

31 — Este posicionamento é defendido por Carlos Alberto da Costa Dias *in* "Apropriação indébita em matéria tributária", *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, vol 11, Ed. RT, São Paulo,

1995. No mesmo sentido Heloísa Estellita Salomão in "O crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias", *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6.
- 32 — Toledo, Francisco de Assis. *Princípios Básicos de Direito Penal*. Saraiva, São Paulo, 4ª ed., 1991, p. 328.
- 33 — Giuseppe Betiol cit., Francisco de Assis Toledo, *op. cit.*
- 34 — Aníbal Bruno, *op. cit.*, tomo II.
- 35 — Machado Hugo de Brito. "Extinção da punibilidade, isonomia e retroatividade", *IOB*, São Paulo, 1996. (11732).
- 36 — Hugo de Brito Machado, *op. cit.*
- 37 — STJ — HC n. 2.538-5, *DJ* de 09/05/94; TRF 5ª, HC n. 304-CE, *DJ* de 20/05/94, p. 24.255; TRF 4ª, Processo n. 91.04.20662-2, *DJ* de 15/01/92.
- 38 — Lima, Jeda Maria Andrade. "A extinção da punibilidade e o parcelamento do tributo", *Procuradoria Geral da República, Revista da Procuradoria Geral da República*, n. 7, p. 114.
- 39 — Lopes, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil*, vol II, 5ª, ed., 1994, Freitas Bastos, p. 226.
- 40 — Monteiro, Washington de Barros. *Direito das Obrigações*, São Paulo: Saraiva, 1972, p. 274.
- 41 — Esta simetria foi invocada por diversos julgados: STJ — HC n. 2.538-5, *DJ* de 09/05/94; TRF 5ª — HC n. 304, *DJ* de 20/05/94; TRF 4ª — Processo n. 91.04.20662-2, *DJ* 15.01.92. Dentre outros.
- 42 — Existem acórdãos relatados ainda à época da vigência do art. 14 da Lei n. 8.137/90, considerando que pagamento do tributo é diferente de parcelamento, pois não há pagamento integral antes do recebimento da denúncia. Nesse sentido, HC n. 94.38.198-4/MG, Rel. Eustáquio Nunes Silveira, cuja ementa é a seguinte:
- "Penal. Crime contra a ordem tributária. Lei n. 8.137/90, art. 14. Parcelamento da dívida. Pagamento não realizado integralmente antes do recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade incorrente. 'Habeas corpus' indeferido." (4ª Turma, unânime, *DJ* de 16/02/95).
- 43 — Filho, Vicente Greco. *Manual de Processo Penal*, São Paulo: Saraiva, 1991, p. 154.